

# PACIOLI

IPCF | Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés

## SOMMAIRE

- p. 1/ Les limites de la déductibilité fiscale des management fees
- p. 5/ La Commission des Normes Comptables publie un avis sur la compensation dans le cadre du principe comptable de non-compensation
- p. 7/ T.V.A. – Nouvelle notion de « Sport » et de « Jeu »

## Les limites de la déductibilité fiscale des management fees

Le paiement de management fees sert fréquemment à opérer un transfert de bénéfices. Qu'est-ce qui est autorisé et qu'est-ce qui ne l'est pas? Une société d'exploitation réalise généralement des bénéfices tandis qu'une société de patrimoine enregistre le plus souvent des pertes. Celle-ci a plus de charges que de recettes et doit supporter les amortissements, l'entretien des bâtiments et/ou des jardins...

Il est dès lors tentant de transférer les bénéfices qui seraient normalement imposés dans le chef de la société d'exploitation vers la société de patrimoine, où ils seraient fiscalement neutralisés par les pertes. Les deux sociétés paieraient ainsi peu d'impôts, voire pas du tout. Rien d'étonnant donc à ce que l'administration suive ces situations de près et veuille mettre un terme à cette technique d'optimisation fiscale à laquelle il est simple d'avoir recours. Dans cette optique, l'administration rejette la déductibilité fiscale des indemnités payées (S. Van Crombrugge, «De vennootschap met rechtspersoonlijkheid als instrument van fiscale planning in de 21ste eeuw», dans Actuele fiscale thema's, Biblo, 2007, 99. Voir également A. Haelterman, «Vennootschapsbelasting doorgelicht», 2012, Die Keure, 128).

Mais en a-t-elle le droit?

### 1. – Conditions de déductibilité

Revenons d'abord à l'article 49 CIR92 qui énonce les conditions de déductibilité des frais professionnels prévues par la loi. Pour être fiscalement déductibles, les frais professionnels doivent être faits ou supportés par le contribuable pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, et l'exactitude de leur montant doit être justifiée au moyen de documents probants.

En résumé, cela signifie que jusqu'en 2015 y compris, la preuve normale du paiement des management fees pouvait être fournie au moyen du contrat conclu par écrit entre la société d'exploitation et la société de management, des factures de sortie émises par la société de management, des paiements effectués par la société d'exploitation et de la comptabilisation de toutes ces transactions.

Il n'est pas étonnant que cette simple preuve sur « papier » ait donné lieu à de nombreux abus. Et comme toujours, les innocents sont punis au même titre que les coupables lorsque la jurisprudence condamne certaines échappatoires.

## 2. – Preuve de prestations réelles

L'arrêt de Cassation du 15 octobre 2015 a été déterminant dans cette matière: il a mis un terme à la simple technique de planification sur papier. La Cour de Cassation a jugé que: «L'article 49, al. 1<sup>er</sup>, CIR92, formulant les conditions générales de déductibilité, ne permet en principe pas de déduire des frais qui ne correspondent pas à des prestations réelles» (Cass., 15 octobre 2015, Fisc. Act. 2015, 40/1).

On notera que cet arrêt introduit l'exigence de «prestations réelles». En fait, la Cour introduit ainsi une condition qui ne figure pas textuellement dans la loi.

Il est néanmoins conseillé au contribuable de se conformer à cette jurisprudence. Il résulte de cet arrêt que le contribuable doit désormais prouver que les frais dont il demande la déduction correspondent à des prestations réellement fournies. Cet arrêt souligne l'importance de prouver l'existence des services sous-jacents réels qui sont fournis par la société de management au bénéficiaire des services.

La Cour de Cassation a également souligné qu'une telle preuve n'est plus fournie par la seule preuve qu'un contrat de prestation de services a été conclu par écrit, que des factures ont été établies, que des paiements ont été effectués et repris dans la comptabilité, même pas lorsque cette preuve est associée à celle que le chiffre d'affaires du bénéficiaire des services augmente chaque année. Une substance économique est également requise. Le principe de «substance-over-form» (la réalité économique prime l'apparence juridique) devient la norme lors de l'appréciation de la déductibilité fiscale des management fees.

En 2015, la Cour de Cassation opte clairement pour le contrôle du principe de «substance-over-form» qui met l'accent non plus tant sur les documents comptables, mais sur la preuve de l'existence de services sous-jacents réels.

La Cour de Cassation se réfère essentiellement aux commentaires administratifs contenus dans le rapport au Roi de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 (arrêté royal du 20 décembre 1996 portant des mesures fiscales diverses, *M.B.* 31 décembre 1996, 4<sup>e</sup> éd.), dans lequel il est souligné que la réalité des services sous-jacents aux management fees est un argument déterminant pour bénéficier de la déduction en matière d'impôt des sociétés.

À la lumière de ces commentaires contenus dans le rapport au Roi, il est même étonnant que la jurisprudence

ait pu admettre une preuve fondée sur de simples documents papier pour accorder la déduction de management fees payés, et qu'il ait fallu attendre près de vingt ans pour que la condition de réalité soit effectivement appliquée dans la pratique.

## 3. – Moyens de preuve

Comment la véracité des prestations est-elle prouvée à suffisance pour l'administration?

La désignation formelle de la société de management comme gestionnaire de la société d'exploitation est considérée comme une preuve solide. Un élément important réside dans le fait que la Cour de Cassation reconnaît qu'il est plus aisé de prouver l'existence de services sous-jacents lorsque la société de management a été formellement désignée comme gestionnaire de la société opérationnelle.

Dans ce cas, il est communément admis que les indemnités des gestionnaires (de management) rémunèrent tant les prestations liées au mandat de gestionnaire que la responsabilité à laquelle le gestionnaire est intrinsèquement exposé.

L'arrêt commenté de la Cour de Cassation du 15 octobre 2015 donnera très probablement le ton des prochains contrôles fiscaux qui examineront de près ces management fees (Cass., 15 octobre 2015, Fisc. Act. 2015, 40/1).

Il importera de pouvoir prouver la réalité des services sous-jacents.

À cet égard, il y a lieu de garder à l'esprit que:

- la nature du service doit être clairement définie dans le contrat de prestation de services;
- les factures doivent être précises en termes de services fournis;
- les preuves sous-jacentes doivent être dûment et systématiquement conservées.

En matière d'indemnités de management, une jurisprudence (de Cassation) constante est intervenue depuis lors, précisant qu'il ne suffisait pas de produire uniquement un contrat écrit, mais qu'il fallait également être en mesure de prouver l'existence de prestations réelles en contrepartie des indemnités [Cass. 15 octobre 2015, F.14.0161.N, Fisc. Act. 2015, 40/1; Cass. 14 octobre 2016, F.14.0203.N., Fisc. Act. 2016, 38/1. Compar. Cour const. 6 novembre 2008, 151/2008, B.10.3, Fisc. Act. 2008, 41/1. Voir également Fisc. Act. 2017, 35/1.].

Cette preuve peut être apportée au moyen de relevés d'horaires, d'e-mails, de rapports de réunions ou encore de notes corroborant le fait que les prestations ont effectivement été fournies, ce qui implique également que la société gestionnaire dispose elle-même des moyens de fonctionnement nécessaires pour fournir les prestations (voiture, ordinateur portable, GSM...).

Le tribunal de Gand a également jugé, dans un jugement du 7 septembre 2007, qu'un contrat de management écrit ne constituait qu'un commencement de preuve qui doit être complété par des preuves complémentaires, comme un reporting sans ambiguïté et une description des activités exercées dans le courant de l'exercice comptable (Trib. Gand, 7 septembre 2007, Fisc. Act., 2009, 31/1-5).

#### **4. – Montant des management fees par rapport au service**

Même lorsque toutes ces conditions sont remplies, le contribuable ne peut, en toute impunité, transférer d'importants bénéfices en payant des management fees élevés qui seraient fiscalement déductibles.

Un arrêt de Cassation du 10 juin 2010 donne comme directive que la hauteur des management fees doit être proportionnelle à la nature du service (Cass., 10 juin 2010, Fisc. Act., 25/1).

Dans l'affaire soumise à l'appréciation de la Cour de Cassation, il était convenu sur papier que :

- la demanderesse avait conclu un contrat avec la S.A. S dans lequel il était stipulé que la S.A. S se tenait à la disposition de la demanderesse pour fournir des prestations de conseil d'entreprise, de gestion générale et de management ;
- l'indemnité due pour ces prestations était fixée à 500 000 francs (12 394,68 euros) pour le mandat du gestionnaire et les services de management ;
- par la suite, un deuxième contrat de management avait été conclu entre la S.A. S et la S.P.R.L. P Invest, dans lequel la S.A. S mandatait la S.P.R.L. P Invest pour assurer la direction générale et la gestion journalière de la demanderesse ;
- l'indemnité de la deuxième société de management dans la chaîne était fixée à 190 000 francs (4 709,98 euros).

La demanderesse a donc payé 500 000 francs à la première société S qui, à son tour, a payé 190 000 francs à la S.P.R.L. P. La déduction de 500 000 francs dans le chef de la demanderesse a été examinée de près.

Lors du contrôle fiscal, il est apparu en effet que la S.A. S était dans l'impossibilité matérielle de fournir des prestations de management, faute d'actifs et de moyens de fonctionnement (elle ne disposait ni d'un ordinateur, ni d'un téléphone, ni d'un moyen de transport) et qu'en fait, les prestations annuelles fournies à la demanderesse étaient effectuées par la S.P.R.L. P (et non par la S.A. S).

En outre, l'objet de ces deux sociétés dites de management était identique, à savoir la gestion journalière de la demanderesse.

Sur la base de ces considérations, la Cour suprême a jugé que la demanderesse avait transféré un bénéfice de 310 000 francs (7 684,70 euros) par mois pour les exercices d'imposition 2000 et 2001. La déduction fiscale de cette partie de l'indemnité payée est rejetée et, pour cette raison, rajoutée au bénéfice de la demanderesse.

Il ne suffit donc plus de prouver les prestations de management sur papier uniquement ; il faut prouver qu'elles correspondent à la réalité. Certains montants ne peuvent en outre plus être dépassés. À cet égard se pose immédiatement la question de savoir quel montant peut encore effectivement être payé à titre de management fees.

#### **5. – Introduction de la notion d'indemnité conforme aux conditions du marché**

Le 3 décembre 2014, le tribunal de Bruges a jugé que dans la mesure où les management fees payés sont plus élevés que des management fees conformes aux conditions du marché, il est justifié que le fisc rejette la partie excessive des management fees. Il convient donc d'examiner si l'indemnité de management payée est bien conforme aux conditions du marché (Trib. Bruges, 3 décembre 2014, De Fiscale Koerier, 2015/531).

Le tribunal juge que c'est à juste titre que le fisc ne peut considérer l'indemnité de management payée par la société d'exploitation à la société de management comme une indemnité déductible qu'à concurrence de l'indemnité déductible qui est payée aux gestionnaires C et D pour leurs prestations.

En d'autres termes, ne sont admises comme indemnités de management fiscalement déductibles dans le chef de la société rémunératrice que les indemnités de management que la société de management a elle-même versées à ses gestionnaires C et D. Les indemnités de management déductibles sont limitées au coût réel des prestations fournies. En fait, la société de management est ainsi ré-

duite à une sorte de boîte aux lettres pour les prestations fournies non pas par elle-même, mais par ses gestionnaires C et D.

Le coût réel n'est rien d'autre que l'indemnité réclamée par ceux qui exécutent ces prestations. On notera encore qu'il a été tenu compte du fait que, faute de moyens de fonctionnement, la société de management était dans l'impossibilité matérielle de créer une plus-value sur les prestations fournies par ses gestionnaires C et D.

Quoi qu'il en soit, le coût réel est un nouveau paramètre à prendre en compte pour contrôler la déductibilité fiscale des management fees.

Sont admis comme critères pour ce nouveau paramètre « coût réel » :

- les tarifs horaires ordinaires d'un gestionnaire, par secteur (indépendamment de la rémunération du dirigeant de la société de management);
- ou l'indemnité qui est payée au gestionnaire, personne physique de la société de management, par la société de management, qui facture les management fees à la société opérationnelle.

Il est toutefois fréquent qu'un montant plus élevé soit facturé. Dans certains cas, l'indemnité précitée a été majorée jusqu'à 900 % lors du calcul des management fees qui ont été facturés à la société opérationnelle.

## 6. – Motivation d'une « mark-up »

Outre la production des preuves précitées relatives aux services sous-jacents, la majoration (dite « mark-up ») au profit de la société prestataire de services devra être motivée, par exemple sur la base d'une expertise, une expérience, une disponibilité ou d'un profil de risque (Trib. Bruxelles, 25 juin 2018 (RG 2017/638/A, via monKEY.be).

## 7. – Management fees rejetés pour cause de simulation

Il est question de simulation lorsque les parties contractantes donnent extérieurement l'apparence de poser un acte juridique déterminé, alors qu'elles conviennent secrètement que l'acte juridique apparent ne portera pas d'effet ou n'en portera que partiellement. Ainsi, il est question de simulation lorsque la société d'exploitation (bénéficiaire) conclut un contrat de management avec une société sœur (déficitaires) alors qu'en réalité, ce n'est pas la société de management désignée qui effectue les prestations, mais la société d'exploitation elle-même. Il est

évident que le but d'une telle construction est d'opérer un transfert de bénéfices.

Il est également question de simulation lorsque les prestations sont indemnisées sur une base forfaitaire, que la description des tâches dans le contrat est vague et que la société d'exploitation a conclu, à la même époque, un contrat avec une autre société pour les mêmes prestations en matière de gestion de l'équipement informatique (Trib. Gand, 7 septembre 2007, Fisc. Act., 2009, 31/1-5). Selon le tribunal, le fait que la facture fait référence au contrat et que le montant facturé correspond à ce qui figure dans le contrat n'est pas suffisant.

Le fait que le manager d'une pharmacie – censé fournir les prestations de management – ait déclaré, lors d'une visite sur place de l'administration, qu'il n'y connaissait rien dans le domaine pharmaceutique suffit à la Cour d'appel de Bruxelles pour conclure à la non-déductibilité des indemnités de management payées (Bruxelles, 10 octobre 2007, FJF, 2008/280).

Dans une autre affaire, le contribuable a essayé de s'en sortir en s'appuyant sur des témoignages déclarant qu'il assurait le management des activités horeca. Les témoignages de la clientèle n'ont pas réussi à convaincre la Cour (Anvers, 6 mars 2012, De Fiscale Koerier 2012/487). La Cour considère d'ailleurs comme suspect le fait que la facturation ait été interrompue dès le début du contrôle fiscal, preuve d'un comportement peu cohérent dans le chef du contribuable.

Le tribunal a tenu compte d'une description vague des tâches dans le contrat, du fait qu'une seule facture était établie chaque année, du caractère forfaitaire de l'indemnité et de l'absence de rapport sur les prestations fournies, pour conclure à une simulation (Trib. Bruxelles, 9 avril 2007, TFR, 2004, 783, note M. Felis). Comme chacun le sait depuis, le tribunal a jugé qu'un contrat de management, avec des factures et des preuves de paiement qui s'y rapportent, ne suffit pas en droit pour prouver la réalité des prestations.

Une société de management peut-elle être créée pour gérer une entreprise unipersonnelle? Ce n'est pas chose courante, mais c'est en principe possible. Il ne peut évidemment s'agir d'une simulation.

Un contribuable qui exploite une entreprise unipersonnelle (travaux de peinture et de décoration) crée une société unipersonnelle ayant pour objet de fournir des services commerciaux, financiers et de management.

La Cour d'appel d'Anvers constate cependant que, contrairement à ce qui était prévu dans le contrat de management, la société n'a jamais facturé d'acomptes et que le contrat de management stipulait que la société aiderait le contribuable à accomplir ses obligations sociales, comptables, fiscales et financières dans son entreprise unipersonnelle. Il ressort toutefois du dossier que le contribuable s'est fait aider dans son entreprise unipersonnelle par un cabinet d'experts-comptables externe (Cour d'appel Anvers, 18 mai 1999, FJF 99/154). Il n'est dès lors pas étonnant que les indemnités de management payées dans le chef de l'entreprise unipersonnelle ne soient pas admises comme fiscalement déductibles.

## Conclusion

Cet examen confirme ce qui est communément admis, à savoir que la charge de la preuve que les conditions de déductibilité des frais professionnels sont remplies conformément à l'article 49 CIR92 incombe au contribuable.

Le contribuable est tenu de prouver notamment la réalité des prestations et l'importance accordée aux éléments de

fait qui étayaient l'exécution du contrat, de sorte qu'il a tout intérêt à pouvoir prouver également, au-delà de la production d'un contrat, de factures, de preuves de paiement, et des imputations comptables respectives, que les prestations ont réellement été effectuées, en particulier lorsqu'il existe des éléments de fait qui corroborent l'exécution du contrat.

Même lorsque toutes ces conditions sont remplies, le contribuable ne dispose pas d'une liberté contractuelle illimitée pour fixer le montant des management fees. Il est tenu compte du coût réel. S'il souhaite facturer un coût plus élevé, il doit idéalement fournir une argumentation qui étaye cette « mark-up ».

Si le fisc parvient à prouver que le contrat a été simulé, il peut ignorer la réalité « papier » prévue dans le contrat et refuser la déduction des indemnités payées.

Werner NIEMEGEERS,  
avocat

# La Commission des Normes Comptables publie un avis sur la compensation dans le cadre du principe comptable de non-compensation

Dans son récent avis 2018/20 consacré au principe comptable de non-compensation, la Commission des Normes Comptables revient à nouveau aux fondamentaux. Après un précédent avis 2018/18 dédié au going concern (voir l'article paru dans le *Pacioli* n° 477), la Commission attire à nouveau l'attention sur un principe de base de la comptabilité en partie double, à savoir le principe de non-compensation. Elle explique en particulier qu'il ne faut pas confondre le concept de compensation légale en droit civil belge avec le concept comptable de compensation.

## Question concrète

La Commission a été interrogée sur la question de savoir si les créances et les dettes réciproques d'une entreprise avec une même contrepartie pouvaient être compensées dans sa comptabilité et dans ses comptes annuels à concurrence du plus petit des deux montants en cause. Plus concrètement, imaginons qu'en fin d'exercice, une entreprise de droit belge détienne sur un client une créance immédiatement exigible de 200. Ce client est en même temps un fournisseur, envers qui l'entreprise est redevable d'une dette de 50, elle aussi immédiatement



exigible. La question est de savoir si cette entreprise peut compenser la dette (de 50) et la créance (de 200) dans sa comptabilité et dans ses comptes annuels par l'expression d'une créance (à concurrence du solde) de 150. Dans sa réponse à cette question, la CNC renvoie également à l'existence de la compensation légale en droit civil belge.

## Compensation légale

Lorsque deux personnes sont débitrices l'une envers l'autre, une compensation s'opère entre elles. Les deux dettes s'éteignent réciproquement, à l'instant où elles existent simultanément, à concurrence de leurs quotités respectives. La compensation s'opère de plein droit par la seule force de la loi, même à l'insu des débiteurs. Plusieurs conditions doivent être remplies à cet effet : la compensation ne doit avoir lieu qu'entre deux dettes qui ont également pour objet une somme d'argent, ou une certaine quantité de choses fongibles de la même espèce et qui sont toutes deux liquides et exigibles.

Dans la pratique, cela signifie que les factures qu'une entreprise doit encore payer à un fournisseur peuvent être acquittées par compensation. En l'occurrence, l'entreprise « paie » le fournisseur (qui est en même temps son client) en utilisant la créance que l'entreprise détient encore sur le fournisseur. La partie dont la créance est la plus faible ne règle alors que le surplus à l'autre partie. La perte financière potentielle attachée à une créance est de ce fait limitée au montant résiduel. Concrètement, il s'agit d'une manière pratique d'être payé lorsque le client (qui est en même temps un fournisseur) ne règle pas sa facture.

La compensation s'opère de plein droit. Contrairement à ce que l'on pense souvent, il n'y a pas lieu d'en convenir au préalable. Il n'y a pas non plus de formalités à remplir ni de renvois à des articles de loi déterminés à prévoir. La contrepartie ne doit même pas être informée, même s'il est courant de mentionner que la facture ne sera pas payée ou ne le sera que partiellement et que la dette sera compensée par les montants dont le client est encore redevable.

Il convient de noter que la compensation légale n'est pas d'ordre public. Les créanciers et débiteurs réciproques peuvent de ce fait valablement convenir que, bien que les conditions de la compensation légale soient réunies, il n'y aura **pas** compensation entre leurs dettes et créances réciproques. Dans ce cas, la créance et la dette continuent à exister de manière distincte.

Il convient également de noter que les parties peuvent, par voie contractuelle, convenir de la compensation de

leurs dettes et créances réciproques et ce, même si celles-ci ne répondent pas aux conditions de la compensation légale.

## Principe comptable général de non-compensation

La non-compensation est un principe de base de la comptabilité en partie double qui contribue à la création de l'image fidèle. La compensation comptable entre créances et dettes est interdite, de même que la compensation entre produits et charges. Il s'agit en réalité d'une application expresse du principe d'exhaustivité. L'expression exacte de la nature d'une opération fait défaut si cette opération est compensée avec une autre opération.

Cette thèse se fonde sur l'article 25 AR/C. soc. qui dispose expressément que les comptes annuels doivent indiquer, d'une part, la nature et le montant des avoirs et droits de la société, de ses dettes, obligations et engagements ainsi que de ses moyens propres et, d'autre part, la nature et le montant de ses charges et de ses produits. Cet article dispose en outre expressément que toute compensation entre des avoirs et des dettes, entre des droits et des engagements, entre des charges et des produits est interdite.

## Compensation et non-compensation

Selon la Commission, lorsqu'une compensation s'opère en droit civil, l'interdiction comptable de compensation ne s'applique plus et il faut compenser, de sorte que seul le solde reste mentionné. Il ne reste plus qu'une dette ou une créance résiduelle, laquelle doit également être exprimée comme telle dans la comptabilité. Il en va de même lorsque des dettes et créances sont compensées en vertu d'un arrangement contractuel. Une telle compensation a également pour conséquence directe que seul le solde peut et doit apparaître dans les comptes.

Il convient de noter que si les créanciers et débiteurs réciproques conviennent valablement de ne **pas** compenser leurs dettes et créances réciproques, ces dettes et créances sont maintenues jusqu'à leur extinction dans la comptabilité et les comptes annuels des entreprises concernées et ne sont donc pas compensées.

## Conclusion

À la lecture des règles comptables, il est interdit, conformément au principe de non-compensation, à une entreprise de compenser ses créances et ses dettes dans sa

comptabilité et/ou ses comptes annuels. La Commission est d'avis que ce principe comptable doit être replacé dans son contexte. Selon la Commission, il convient donc de ne pas confondre la « compensation » visée à l'article 25 AR/C. soc. et la « compensation » au sens du Code civil. Cette dernière est une figure juridique qui naît entre deux parties et qui réduit les dettes et créances réciproques à une unique dette ou créance. En l'occurrence, seule la dette ou la créance qui résulte de la compensation – dans notre exemple, une créance de 150 – doit être reprise dans les livres.

Lorsqu'aucune compensation ne s'opère, les parties doivent respecter le principe d'enregistrement distinct de toutes les dettes et obligations dans la comptabilité et les comptes annuels. Si aucune compensation n'intervient (parce que les conditions ne sont pas réunies ou parce que les deux parties en conviennent expressément), tant la dette de 50 que la créance de 200 de notre exemple doivent être enregistrées de manière distincte dans la

comptabilité et ne peuvent être réduites à une créance de 150.

La question concrète adressée à la Commission et le commentaire ci-dessus concernent une situation dans laquelle un fournisseur est en même temps un client et où une compensation peut s'opérer. La compensation ne se limite toutefois pas à cette seule situation. Une compensation serait par exemple également possible si plusieurs comptes sont détenus auprès d'une même banque, si des plus-values d'une part et des amortissements d'autre part sont actés sur des immobilisations corporelles ou si, à la perception d'une indemnisation de la part d'une compagnie d'assurances, s'opposent les frais engendrés par le sinistre, mais le principe de base de non-compensation doit être respecté en toutes circonstances.

Prof. Dr. Stijn GOEMINNE,  
Faculté des sciences économiques, Université de Gand

## T.V.A. – Nouvelle notion de « Sport » et de « Jeu »

L'article 44, § 2, 3°, du Code de la T.V.A. exempte les prestations de services fournies par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais<sup>1</sup>.

Ces prestations sportives sont exemptées de la T.V.A. lorsque les 3 conditions suivantes sont remplies en même temps :

- la prestation sportive doit concerner l'exercice même du sport et être fournie aux personnes qui le pratiquent activement ;
- l'exploitant doit être un organisme qui ne poursuit pas un but lucratif ;

- les recettes provenant de l'exploitation doivent servir exclusivement à en couvrir les frais.

Cette exemption de T.V.A. vise donc toutes les installations où s'exerce une activité de nature à favoriser l'épanouissement physique, tels que les salles de gymnastique, les bassins de natation, les manèges, les terrains de sport, les courts de tennis, les terrains de golf, etc.

Dans l'affaire C-90/16, *The English Bridge Union*, 26.10.2017 (concernant le jeu de bridge), la Cour de Justice de l'Union européenne s'est prononcée sur la signification et la portée de la **notion de « sport »** par opposition à la **notion de « jeu »**.

Elle a jugé que la notion de « sport »<sup>2</sup> se rapporte à une activité caractérisée par une **composante physique non négligeable**.

<sup>1</sup> Transposition de l'art. 132, § 1<sup>er</sup>, m, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28.11.2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>2</sup> Au sens de l'art. 132, § 1<sup>er</sup>, m, de la directive 2006/112/CE.

Le *bridge en duplicate* dont il est question dans l'arrêt fait appel à la logique, à la mémoire, à la stratégie ou au raisonnement latéral et constitue une activité bénéfique à la santé mentale et physique de ceux qui la pratiquent régulièrement.

Mais le fait qu'une activité favorise la santé physique et mentale n'est pas, à lui seul, un élément suffisant pour conclure que celle-ci doit être considérée comme un «sport»<sup>3</sup>.

La circonstance qu'une telle activité se pratique en compétition ne change rien à cet égard.

Par conséquent, le *bridge en duplicate*, caractérisé par une **composante physique négligeable**, ne relève pas de la notion de «sport», au sens de cette disposition. L'exemption de T.V.A. ne peut donc lui être appliquée.

L'administration admettait par exemple l'exemption des services fournis par une ASBL visant à pratiquer et à promouvoir le jeu d'échecs.

Au vu de la jurisprudence évoquée ci-dessus, elle modifie son point de vue.

À présent (effet au 1<sup>er</sup> janvier 2019), seules les activités caractérisées par une **composante physique non négligeable** relèvent encore de la notion de sport et peuvent, par conséquent, continuer de bénéficier de l'exemption de T.V.A.<sup>4</sup>

Il en résulte que les activités caractérisées par une composante physique négligeable comme le jeu d'échecs, le jeu de cartes, les jeux vidéo et autres activités similaires **ne peuvent plus être exemptées de la T.V.A.**

Il n'est heureusement pas revenu sur le passé.

Notons que les assujettis qui, compte tenu de ces nouvelles dispositions, ne peuvent plus invoquer l'exemption de T.V.A. pour leurs activités, ont toujours la faculté d'opter pour l'application du régime de la franchise<sup>5</sup> si leur chiffre d'affaires annuel réalisé en Belgique ne dépasse pas 25.000,00 €.

Tous les commentaires contraires à ce qui précède ont été abrogés.

Michel CEULEMANS  
Membre de la Commission du Stage

<sup>3</sup> Au sens de l'art. 132, § 1<sup>er</sup>, m, de la directive 2006/112/CE.

<sup>4</sup> Circulaire 2018/C/84 du 29 juin 2018.

<sup>5</sup> Art. 56bis du Code de la T.V.A.